

Zwischen „Willkür“ und „Referenzsystem“: Verlustabzug bei Körperschaften



Univ.-Prof. Dr. Ulrich Hufeld¹

Alles eine Frage der Zeit: „Verlustabzug“ ist ein Zeitbegriff des Einkommen- und des Körperschaftsteuerrechts. § 10d EStG will Leistungsfähigkeit in der Zeit vermessen. Das KStG übernimmt die Systementscheidung, verlangt aber zusätzlich, dass die Anteilseigner ihrer Körperschaft im Laufe der Zeit treu bleiben: „innerhalb von fünf Jahren“ soll sich der Beteiligungswechsel in den engen Grenzen des § 8c Abs. 1 KStG halten; jenseits der Grenzen droht quotaler oder totaler Verlustuntergang, droht die Abkehr von zeitgerechter Vermessung der Leistungsfähigkeit, wenn nicht Rückausnahmen eingreifen. Eben deshalb ist § 8c KStG eine systemrelevante Norm. Zeitlebens verfolgt von verfassungs- und europarechtlichen Zweifeln, wird sie von Zeit zu Zeit geändert – jetzt soll § 8d KStG ihr Schicksal wenden: beim Einstieg neuer Investoren bleiben Verlustvorträge erhalten, wenn die Körperschaft den Geschäftsbetrieb im bestimmten „Zeitraum“ fortführt.

Der soeben veröffentlichte Beschluss des BVerfG vom 29. 3. 2017 (2 BvL 6/11) adressiert die § 8c-Vergangenheit vor Inkrafttreten des § 8d KStG, dennoch wird er das neue Verbundsystem der §§ 8c, 8d KStG mitprägen. Der Zweite Senat hat sich seinerseits Zeit gelassen mit der Entscheidung über die Vorlage des FG Hamburg vom April 2011. Sechs Jahre Steuerrechtsentwicklung sind eher Epoche als lange Zeit. Die Entwicklungsgeschichte des § 8c KStG erzwingt einen komplexen und zeitempfindlichen Tenor: Das BVerfG beschränkt die Unvereinbarkeitsklärung auf Satz 1 – den Beteiligungserwerb im Umfang von mehr als 25 % bis 50 % – und auf den Zeitraum 2008 „bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung“ vom Dezember 2016. Seither gilt § 8d KStG. Dass diese Norm die Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG behoben hat, darf man unterstellen; nur rückwirkend für die Zeit der isolierten § 8c-Geltung hat der Gesetzgeber eine Neuregelung zu treffen. Gelingt die Reparatur bis Ende 2018 nicht, verwandelt sich der Unvereinbarkeitsbeschluss für die historische Phase in ein vernichtendes Urteil (Nichtigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG „im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit“, Tenor Ziff. 3).

Auch die steuerverfassungsrechtlichen Maßstäbe 2017 sind nicht mehr die des Jahres 2011. Auffällig vermeidet der Senat das Bekenntnis zu einem eigenständigen und strengeren Maßstab der Folgerichtigkeit. Der Vorlagefall hätte sich wie kein anderer angeboten, die gleichheitsrechtliche Kraft der Folgerichtigkeitskontrolle neu zu befestigen. Der Hamburger Fall beleuchtet eindrucksvoll die systemwidrige Eigenlogik, die ein isolierter § 8c KStG, der

allein an den Anteilseignerwechsel anknüpft, dadurch entfaltet, dass er nicht mehr als Reaktion auf „Mantelkäufe“ erklärt werden kann, jedenfalls nicht beim Erwerb von Minderheitsbeteiligungen; dass die schlichte Quantifizierung eines „schädlichen Beteiligungserwerbs“ nur mehr beiläufig der Missbrauchsbekämpfung dient; dass der Durchgriff auf die Ebene der Anteilseigner dem Trennungsprinzip widerstreitet; dass die Identität der Körperschaft einer „Teiltransparenz“ (FG Hamburg) geopfert wird; dass leichtfertiger Umgang mit „wirtschaftlicher Identität“ die Grundentscheidungen des KStG dementiert. All das greift das BVerfG dankbar auf, bescheinigt dem Gesetzgeber indessen nicht (nur) Inkonsequenz, sondern (auch) Willkür. Dass der Anteilseignerwechsel bis 50 % für sich genommen nicht ausreicht, um typisierend einen Identitätswechsel der Kapitalgesellschaft zu vermuten – so die „Jedenfalls-Argumentation“ des BVerfG –, konnte das FG Hamburg noch verlässlich absichern im Abgleich der KStG-Systementscheidungen mit der systemwidrigen Abweichung. Die Wucht der Hamburger Vorlage, 2011 noch dem Konsequenzgebot verpflichtet, wird 2017 umgelenkt in einen Willkürvorwurf. Zeitinkonsistenz der Maßstäbe in einem sechsjährigen Vorlageverfahren: So sehr das Ergebnis überzeugt, sind doch neue Unsicherheiten in der Handhabung der verfassungsrechtlichen Kontrollmaßstäbe zu befürchten.

Dagegen darf der Verlustabzug im Körperschaftsteuerrecht auf Konsolidierung hoffen. Verlustverwertung bei Fortführung (§ 8d KStG) erübrigt die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG – jene Norm, die am Beihilfeverbot scheitert, wenn nicht der EuGH die vorinstanzlichen Urteile vom Februar 2016 aufhebt. Der Verbund aus § 8c (ohne Sanierungsklausel) und § 8d KStG vermeidet privilegierte Insellösungen, die beihilferechtlich unter Druck geraten. Zugleich schützt er das Anliegen gerade junger Unternehmen, nach einer Startphase mit Anlaufverlusten Risikokapitalgeber zu gewinnen. Er betrachtet die Ebene der Anteilseigner (§ 8c KStG) und die Unternehmensebene (§ 8d KStG). Flankiert von § 8d KStG, will der heutige § 8c KStG nicht mehr prekäre Ausnahme sein, sondern Systemnorm – in der Sprache des Beihilferechts: Baustein eines „Referenzsystems“. Seine Vollendung könnte 2018 gelingen, nach tätiger Hilfe der Gerichte in Hamburg, Karlsruhe und Luxemburg und nach langer Bauzeit, 30 Jahre nach der ersten Mantelkauf-Regelung von 1988.

¹ Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg.